

【研究ノート】

“その他資本剰余金の配当”という表現の由来

—企業会計原則の剰余金概念がもたらしたもの—

若 林 憲 二

A Study on the Term *Surplus* : A Word Analysis

WAKABAYASHI, Kenji

Abstract

The purpose of this study is to trace the uses of the term *surplus* in Japanese accounting standard and accounting for corporate law and to reveal the confusion of the meanings of the term.

In 1949 the term *surplus* was introduced into Japanese accounting standard. At that time the terms *surplus*, *capital surplus* and *earned surplus* were widely used in American corporate accounting. After 1949 the use of these terms became usual in Japan. However, since 1963 the term *surplus*, with a different meaning, has been used in accounting for corporate law. Thus the term *surplus* now has the two definitions. In 2006 the expression *dividend of surplus* was introduced into corporate law and the meanings of the term have become more complicated. This study proposes that the term *surplus* be replaced by another term.

Key Words

word analysis, surplus, accounting standard, accounting for corporate law, dividend

キーワード

用語の穿鑿, 剰余金, 会計基準, 会社法会計, 配当

目 次

I はじめに	IV 平成 13 年 6 月改正商法と計算書類規則の剰余金概念修正
II 企業会計原則の設定と剰余金概念—《資本金・剰余金》—	1 平成 13 年 6 月改正商法
1 剰余金概念の登場以前	2 計算書類規則における剰余金概念修正
2 企業会計原則における剰余金概念の導入	V 商法施行規則の会計基準への依拠と剰余金概念
3 企業会計原則設定当時の剰余金概念使用への批判	1 企業会計基準第 1 号の資本の部
III 計算書類規則の制定と剰余金概念—《資本金・法定準備金・剰余金》—	2 商法施行規則の剰余金概念
1 計算書類規則における剰余金概念	VI 会社計算規則・会社法と剰余金概念
2 昭和 49 年商法改正と企業会計原則修正—資本の部に係わり—	1 企業会計基準第 5 号・会社計算規則における剰余金概念
	2 会社法と剰余金概念
	VII むすび

I はじめに

1 問題の所在

“その他資本剰余金の配当”という新たな表現が登場して約10年が経つ。この表現は、二つの流れの合流したところに生じたものといえる。すなわち、企業会計原則由来の「剰余金」概念と商法由来の「配当」とが結合することにより生み出されたといえる。この新たな表現が長期的に定着するのか、あるいはことばの不整合性をもたらすものとして表現の変更をみるのか、今後の動向をみななければならない。筆者は、後者の立場から、この表現の由来〔主として剰余金概念使用の経過〕を整理し、その道筋を作った原因を指摘することにする。その意味で、本ノートは用語の穿鑿をするという作業に過ぎない。

一つの表現が出現する経過は単純ではない。そこで、本ノートが、どのような問題を意識してこの作業を行ったかについて、予め一般的な表現で述べておきたい。

まず第一は、外国の文化・学問を導入する際にときどき生じる問題〔導入時に当該外国で流通していたものが受入時に比較的安定的なものに見えたとき、それを疑問なく導入してしまう問題〕についての関心である。この問題は、会計事象・知識領域に限らず、他の様々な領域でも生じうるものである。

第二は、幾つかの知識領域、あるいは学問がかかわる場合、それぞれがどのような関係に立つかという問題についての関心である。一方が他方の成果をそのまま受け入れるか、それぞれの学問の視点から一定の吟味をして主体的に受け入れるかの問題であり、本ノートの主題からいえば、商法（会社法）が会計基準をそのまま受け入れるか、批判的な検討がなされるかの問題である。

第三は、いったん受け入れ、一定の定着がみられる場合には、その修正・変更は、いかにして可能かという問題関心である。

以上のような問題を意識しつつ、本ノートはまとめられている。

2 本ノートの構成

剰余金概念の批判的吟味・再検討はこれまでになされており、改善の提言も行われてきた（林，1950；佐藤，1950a・1950b；渡辺，1998等）が、問題は解決されていない。本ノートでは、以下の構成により、問題の所在を明らかにしたい。なお、新たな用語法の提言はなしえていないことをお断りしておきたい。

Ⅱでは、日本の企業会計領域に中核的な用語として剰余金概念が導入された企業会計原則の関連規定をみる。その際、同原則設定以前の状況、導入直後の日本での一部反応についても言及する。Ⅲでは、第1節で昭和38年法務省令（「株式会社の貸借対照表及び損益計算書に関する規則」：なお、昭和38年制定時は、貸借対照表と損益計算書の記載方法が定められたが、その後の改正で附属明細書、さらに営業報告書が加えられて題名もそれに応じて変更された。以下、計算

書類規則という。)に導入された新たな剰余金概念をみる。第2節で、昭和49年の企業会計原則修正における資本の部への影響をみる。Ⅳでは、商法の配当規制の一部改正(平成13年6月)にともなう計算書類規則への影響をみる。Ⅴでは、企業会計基準第1号「自己株式及び法定準備金の取崩等に関する会計基準」(以下、企業会計基準第1号という)における企業会計原則の剰余金概念の踏襲、その後の法務省令(商法施行規則)での会計基準への依拠〔会計基準(企業会計原則・企業会計基準)の剰余金概念の導入〕をみる。Ⅵでは、会社計算規則と会社法における剰余金概念をみる。新たな法務省令(会社計算規則)は商法施行規則を踏襲し、会計基準の剰余金概念を採用している。しかし他方で、会社法上の剰余金概念には「準備金」は含まれていないという、用語の不整合に帰結したことを指摘する。

Ⅱ 企業会計原則の設定と剰余金概念—《資本金・剰余金》—

1 剰余金概念の登場以前

会計上の剰余金という語が一定の滲透をみるのは、企業会計原則の設定によるものである(前出の林、佐藤、渡辺等を参照のこと)。それ以前には、制度上の貸借対照表について形式を定めた公表物は、商工省臨時産業合理局財務管理委員会による「財務諸表準則」(昭和9年9月)があるが、剰余金という語はみられない¹⁾。

この後、昭和13年商法改正において「商法中改正法律施行法」第49条が定められたが、その実現は後述の昭和38年の計算書類規則まで待たねばならなかった。

企業会計原則により導入された《資本金・剰余金》という用語法は少なくともアメリカでは一定の普及がみられていたものである。剰余金をどのように分類するかは様々であったようであるが、日本では、資本剰余金・利益剰余金の二区分による枠組みで組み込まれた。その内容は次節でみることにする。

2 企業会計原則における剰余金概念の導入

企業会計原則は、昭和24年に企業会計制度対策調査会(企業会計審議会の前身)により中間報告として公表された。その後、昭和29年、38年、49年、57年に4度の修正が行われた。本ノートに係わる部分も設定時の表現等に一部修正あるいは削除がなされている箇所もみられる。本節では、剰余金概念に係わる部分について、昭和24年設定時および昭和29年修正から引用参照することにする。その後の修正に係わる部分は後述する。

イ)「資本取引と損益取引とを明瞭に区分し、特に資本剰余金と利益剰余金とを混同してはなら

1) 本準則の第十三「資本勘定」では以下のように規定されていた。

「八十七 株式会社に於ける資本勘定は、総合科目を株主勘定とし、其の内訳科目は左の如し。

借方科目 (イ) 未払込資本金 (ロ) 前期繰越損失金 (ハ) 当期損失金

貸方科目 (イ) 資本金 (ロ) 各種積立金 (ハ) 前期繰越利益金 (ニ) 当期利益金」

ない。」(一般原則三)

ロ)「剰余金は、毎期の純利益の留保額から成る利益剰余金と、毎期の純利益以外の源泉から生ずる剰余から成る資本剰余金とに区分しなければならない。

……以下省略」(損益計算書原則六)

なお、上記引用部分は昭和29年修正で一部表現に変更があり、以下の注解注6が加えられた(38年修正後、49年修正で削除)。

「注6 剰余金とその区分について

剰余金とは、会社の純資産額が法定資本の額を超える部分をいう。

剰余金は、次のように資本剰余金と利益剰余金に区別する。

(1) 資本剰余金

株式発行差金(額面超過金)、無額面株式の払込剰余金、合併差益、資本的支出に充てられた国庫補助金(建設助成金)及び工事負担金、資本補填を目的とする贈与剰余金又は債務免除益、減資差益、固定資産評価差益、再評価積立金、貨幣価値の変動に基き生じた保険差益並びに自己株式の処分等の資本取引によって生ずる剰余金

(2) 利益剰余金

利益を源泉とする剰余金」

ハ)「……資本の区分を資本金、資本剰余金及び利益剰余金に区分しなければならない。」(貸借対照表原則二：引用部分は29年修正で、「資本の部を資本金及び剰余金に区分しなければならない。」と修正された。)

二)「剰余金は、利益剰余金と資本剰余金とに区分する。

資本剰余金は、株式発行割増金、無額面株払込剰余金その他の資本剰余金を区別して表示する。株式発行割増金、払込剰余金を法定準備金にくり入れたときは、この法定準備金は、利益留保による法定準備金と区別して資本剰余金の区分に計上する。

……以下省略」(貸借対照表原則四(三)B)

以上の企業会計原則の一部引用から、以下の二点を確認をしておきたい。

① 剰余金とは、純資産が法定資本(資本金)を超える部分を指す。こうした用語法を以下、『資本金・剰余金』の枠組みと呼ぶ²⁾。この用語法による剰余金概念で意味するのは単に、資

2) 企業会計原則の『資本金・剰余金』という枠組みは、証券取引法会計の枠組みとなるものであり、「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」(財務諸表規則)の制定時(昭和25年)では、以下のように規定された。

「第48条 資本は、資本金、資本剰余金及び利益剰余金又は欠損金の科目に分類して記載しなければならない。

第49条・第50条(省略)

第51条 資本剰余金に属する剰余金は、左に掲げる項目の区分に従い、当該剰余金を示す名称を附した科目をもって掲記しなければならない。

本金以外の金額ということである。

- ② 剰余金は、さらに資本取引から生じた資本剰余金と損益取引から生じた利益剰余金（利益の留保額）に区分される。資本剰余金と利益剰余金は、資本取引から生じたか、損益取引から生じたかの区別から導出されるが、その区別は剰余金の形容詞として機能している。言い換えれば、用語使用法からすれば、両者は剰余金であることにおいて共通であるということを第一義的にみるべきであろう。

3 企業会計原則設定当時の剰余金概念使用への批判

企業会計原則に剰余金という語が導入された当時、アメリカではその使用の是非が論議されていた。日本でも設定された翌年には、剰余金概念について、問題が指摘されていた。当時の日米の状況を簡潔に示すコラム（『剰余金』という用語の廃止）が1950年8月号の『産業経理』（6頁）に掲載されているので、少し長いが引用参照しておきたい。

「わが国の『企業会計原則』が資本剰余金及び利益剰余金という会計用語をアメリカから導入したことは周知の通りである。そしてそれによって、資本剰余金は利益剰余金と同様に正味資産が法定資本金を超過する部分であるけれども、それは本質的に利益ではなく、払込まれた資本の一部であるという認識を一般に与えたことは大きな功績であった。

ところでアメリカでは『剰余金』という会計用語の使用を廃止すべしという正式の勧告がアメリカ会計士協会の会計手続委員会に属する用語小委員会から昨49年に出されている。アメリカ会計学会の1941年『会計原則』はまだキャピタル・サープラス及びアーンド・サープラスという用語を用いたが、すでにその当時からこの異質の両者に対して共にサープラスという用語を使用するのはいけないという強い反対があった。その後、問題は発展して同学会の48年6月『会計概念及び基準』は遂にサープラスを廃して、資本剰余金は^{ママ}ペイド・キャピタルに含め、利益剰余金はリテインド・インカム（利益留保金）とした。かくて資本剰余金の非利益性を強く表現することにした。アメリカ会計士協会でもすでに1941年9月にはサープラスの用語廃止を考慮すべき旨声明して、幾多の論議をまき起し、又実際界で他の用語を用いる会社をも生ぜしめた由であるが、前記学会より一歩おくれて、用語廃止を決定、勧告した訳である。要するに、サープラスという用語は誤解を与え勝ちである一特にキャピタル・サープラスなどと言う場合に一、従っ

1 資本準備金（商法第288条ノ2に規定する資本準備金をいう。以下同じ。）

2 再評価積立金（資産再評価法（昭和25年法律第110号）102条に規定する再評価積立金をいう。以下同じ。）

3 その他の資本剰余金

第52条 利益剰余金又は欠損金に属する剰余金又は欠損金は、左に掲げる項目の区分に従い、当該剰余金又は欠損金を示す名称を附した科目をもって掲記しなければならない。

一 利益準備金（商法第288条に規定する利益準備金をいう。以下同じ。）

二 任意積立金

三 当期末処分利益剰余金又は当期末処理欠損金

てこれを廃止せよと言うのである。わが国では導入したばかりであるが、矢張り、そこちで用語を変えたらなどということを書く学者がでている。(B・M・B)」

以上のような状況も存在したが、『資本金・剰余金』の枠組みのもとで剰余金概念は、一定の定着化がはかられる方向に進んできたといえる。もっとも、後述するように、昭和38年時点では、その定着化は未だの感もあるが。

以下、設定以後の剰余金概念の歩みと商法会計における新たな剰余金概念の登場をみることにする。

Ⅲ 計算書類規則の制定と剰余金概念—《資本金・法定準備金・剰余金》—

1 計算書類規則における剰余金概念

本節では、企業会計原則の剰余金概念と異なる剰余金概念をみることになる。

昭和37年4月の商法改正では、株式会社の計算の内容に関する規定が整備された。また、株式会社の計算書類の様式についても計算書類規則が制定された。前述したように、計算書類規則は、「商法中改正法律施行法」(昭和13年法律第73号)第49条「株式会社ノ財産目録、貸借対照表及損益計算書ノ記載方法其ノ他ノ様式ハ命令ヲ以テ之ヲ定ム」に基づくものである。

まず、本ノートに係わる計算書類規則の規定を確認し、そこでの剰余金概念をみることにする。第34条及び第35条では以下のように規定された。

「第34条 資本の部は、資本金、法定準備金及び剰余金の各部に区分しなければならない。」

2 資本の欠損がある場合には、剰余金の部を欠損金の部としなければならない。

第35条 資本準備金及び利益準備金は、法定準備金の部に各別に記載しなければならない。

資産再評価法(昭和25年法律第110号)に定める再評価積立金その他法律で定める準備金で、資本準備金又は利益準備金に準ずるものについても同様とする。

2 剰余金の部又は欠損金の部は、剰余金又は欠損金の性質を示す適当な名称を付した科目に細分しなければならない。

3 剰余金の部又は欠損金の部には、少なくとも次の剰余金又は欠損金につき、科目を設けなければならない。

一 前期繰越利益又は前期繰越損失

二 当期利益又は当期損失

」

上記条文から以下のような特徴を述べることができる。

① 資本の部は以下になる。

I 資 本 金

II 法 定 準 備 金

資 本 準 備 金

利 益 準 備 金

Ⅲ 剰 余 金（又は欠損金）

〇〇積立金

前期繰越利益（又は前期繰越損失）

当 期 利 益（又は当期損失）

- ② 企業会計原則の剰余金は資本金を除く資本部分であるのに対し、計算書類規則では、剰余金は資本金と法定準備金を除く資本部分をいう。ここに《資本金・法定準備金・剰余金》という枠組みのもとで新たな剰余金概念が登場した。ここでは、配当可能部分を意味する用語として使用されたのである³⁾。
- ③ 資本金以外を意味する剰余金概念と異なり、配当可能利益という一定の意味を有する新しい剰余金概念の方が、会計の実務家には受け入れやすいという見解もあったようである。このことは、計算書類規則の研究会での以下の佐土井滋氏の発言からうかがうことができる。「ただ中小企業ではまだ剰余金の概念は非常に薄いですから、あまり会計学的に忠実な規則をつくりましてもはたして実効があるかどうかということは問題だと思います。」「ですから表示の方法でも、たとえば法定準備金という区分ですと割合に理解されやすいのですけれども、これを資本剰余金とか利益剰余金という区分にしますとなかなか一般にはわかりにくいんじゃないかという気がするのです。」（研究会，1963，p.7）

ここに企業会計原則におけるとは異なる剰余金概念が登場したことで、その調整が大きな問題となったが、次節で昭和49年の商法改正と企業会計原則の資本の部がいかなるものとなったかをみることにする。

2 昭和49年商法改正と企業会計原則修正—資本の部に係わり—

「株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律」が昭和49年4月に公布され、この法律により大会社に会計監査人監査制度が設けられた。証券取引法に係わる公認会計士監査と商法に組み入れられた監査制度の調整をはかるため、企業会計原則の修正と会計諸法規の改正が行われた。以下、それぞれの資本の部をみて、その後で、商法学者の側からの一見解をみることにする。

3) 《資本金・剰余金》に対する《資本金・法定準備金・剰余金》という枠組みについて、当時の法務省民事局参事官上田明信氏は『逐条解説』において、以下のように述べられている。

「この規則では、法定準備金の部には、商法の資本準備金及び利益準備金を記載し（第35条）、剰余金の部には、任意準備金（定款又は株主総会の決議で留保された利益）（前期繰越利益又は前期繰越損失は、一種の任意準備金である）と当期利益又は当期損失を記載するのである。」「この規則では、法律上、配当可能の利益にならないものと、法律上配当可能の利益になるものを区別することにしたのである。」（上田，1963，p.23）

イ) 計算書類規則と資本の部

計算書類規則については、資本の部は、これまでの《資本金・法定準備金・剰余金》の三区分別が維持され（第34条）、法定準備金を資本準備金・利益準備金に区分した（第35条第1項）。〔なお、中間配当制度の係わりで、新規則では剰余金の部は、任意積立金・当期末処分利益（うち、当期利益）となった。〕

ロ) 企業会計原則と資本の部

企業会計原則については、昭和49年修正で貸借対照表原則四（三）Bは以下のように修正された。また、一般原則三に注解注2が付された。

「剰余金は、資本準備金、利益準備金及びその他の剰余金に区分して記載しなければならない。

株式発行差金（額面超過金）、無額面株式の払込剰余金、減資差益及び合併差益は、資本準備金として表示する。

その他の剰余金の区分には、任意積立金及び当期末処分利益を記載する。」（貸借対照表原則四（三）B）

〔注2 資本取引と損益取引との区別について（一般原則三）

- (1) 資本剰余金は、資本取引から生じた剰余金であり、利益剰余金は損益取引から生じた剰余金、すなわち利益の留保額であるから、両者が混同されると、企業の財政状態及び経営成績が適正に示されないことになる。従って、例えば、新株発行による株式発行差金から新株発行費用を控除することは許されない。
- (2) 商法上資本準備金として認められる資本剰余金は限定されている。従って、資本剰余金のうち、資本準備金及び法律で定める準備金で資本準備金に準ずるもの以外のものを計上する場合には、その他の剰余金の区分に記載されることになる。」（注解注2）

- ① 以上に見られるように、《資本金・剰余金》の枠組みに立ちつつ、資本金・資本準備金・利益準備金・その他の剰余金の四区分が示された。
- ② 企業会計原則の考えに依拠する財務諸表規則も同様に資本金・資本準備金・利益準備金・その他の剰余金の四区分をとった（第59条）。「その他の資本剰余金」については、株主総会の承認を得て積み立てられたものは、「その他の剰余金」の区分に当該剰余金の発生源泉を示す名称を付した科目をもって掲記することとした（第65条第1号）。
- ③ 企業会計原則・財務諸表規則では、従来の《資本金・剰余金》という枠組みに立つが、資本の部の表示上は資本剰余金と利益剰余金という用語は使用せず、資本準備金と利益準備金に記載される。両者を一括した法定準備金とする方式はとられなかった。従って、「剰余金」は、資本準備金・利益準備金・その他の剰余金の三区分となった。計算書類規則の剰余金は企業会計原則上の「その他の剰余金」という語に対応する。企業会計原則の剰余金概念のもとでは、「その他の」という形容が必要になるのである。
- ④ 商法上では資本剰余金概念は存在しないので、「その他の資本剰余金」概念も存在しない。

従って、企業会計原則及び財務諸表規則では、「その他の資本剰余金」は「その他の剰余金」に表示されるものとなる。

ハ) 未調整についての商法学からの見解

以上にみられるように資本の部および剰余金概念は未調整の部分が残された。すなわち、剰余金という語は意味の異なるものがそのまま残されたのである。企業会計原則・財務諸表規則の立場を通すべきであったとする見解は、商法学者にもみられた。この点は、前述した知識領域が重なる場合のそれぞれの立場をどうとるかの問題に係わるものであり、ここでは、矢沢惇氏の見解を参照しておこう。

矢沢惇氏は、「会計原則修正の段階では、むしろ商法に妥協する目的で四区分をとったのに対し、計算書類規則は三区分別を固執してこれに調整しなかった。これによって、同じ『剰余金』の観念が、前者では法定準備金を含み、後者ではこれを含まないことになった。これは、望ましくなく、関係人に誤解を生ぜしめる。」(矢沢, 1952, p.13)

計算書類規則では、従来の配当可能額を意味する剰余金を維持したが、「『剰余金』を『その他の剰余金』と表示し、法定準備金を合計しなくても、商法 32 条および計算書類規則 2 条の趣旨からいって、規則違反の虚偽記載とまではいえないのではなかろうか。」と主張されたのである(矢沢, 1952, p.13)。

ここでは、異なる「剰余金」概念を導入した責任は計算書類規則にあるのだから、企業会計原則及び財務諸表規則の用語法に修正すべきであると考えられたわけである。近隣領域の知識に対する一つの立場が示されているといえる。さて、こうした主張は、その後、商法施行規則と会社計算規則によって達成されたといえよう。

IV 平成 13 年 6 月改正商法と計算書類規則の剰余金概念修正

1 平成 13 年 6 月改正商法

平成 13 年 6 月商法改正に係わり、計算書類規則の剰余金概念は修正を受けることになる。すなわち、払込資本の一部が配当規制からはずれることにより、剰余金範囲が拡大されたのである。本節では、改正内容について簡単にみておく。

イ) 自己株式の取得および保有制限の見直し

平成 13 年 6 月改正で、株主総会の決議をもって、配当可能限度額の範囲内であれば、自己株式を取得することが可能となった。またその保有期間の制限も設けないこととなった。

ロ) 法定準備金の取崩制度の登場

改正前は法定準備金の減少については、資本の欠損の填補または資本組入れの場合に限って認められていたが、改正により新たに法定準備金の減少手続が設けられた。配当規制からみれば、「資本金に準じる配当控除項目たる財源の株主への返戻許容策の導入とみることができるであろう。」(尾崎, 2002, p.39)

次章でみる企業会計基準第1号、商法施行規則では、資本準備金の取崩額は、本来払込資本の一部であるということから、「その他資本剰余金」と命名された。「その他資本剰余金（から）の配当」という新たな表現を生み出すことになる。

ハ) 減資差益の取扱いの変更

資本準備金として積み立てられるのは、それが払込資本の性格を持っており、「配当可能利益」とすべきでないことによる。減資差益は、払込資本の一部とみられていたことから、平成13年改正まで、株主に利益として配当することは許されないものとされていた。しかし、改正商法では、第288条ノ2第1項第4号の減資差益が削除された。この削除により、減資差益は、資本準備金として積み立てることが不要とされ、配当可能限度額に含められることになったのである。以上のことから、従来の“利益の配当”という語の使用法に大きな変動が生じるようになった。

ここで、“配当”という語について若干の説明をしておきたい。

企業社会における“配当”という語の由来は明治に遡る。『日本国語大辞典 第二版』（2001、小学館）では、③において“利益の配当”について書かれている。

「③ 会社が利益金、または建設利息を株主などに分配すること。またその金銭。……＊ 商法（明治32年）（1899）67条『会社は損失を填補したる後に非されは利益の配当を為すことを得ず』……」

少なくとも、明治32年商法第67条に“利益の配当”という表現が登場し、その後定着したといえる。利益に対比される「資本」（払込資本）に係わり配当という語を使用することは、定着した日本語使用法のうえからは慎重でなければならない。資本の払い戻しであるものについては、それを表す用語法を考えなくてはならない。新たな定着を試みればよいとする考えもある。しかし、筆者は、ことばの体系性に無理がかかると、少しずつ思考力の劣化をもたらしていくと考えている。次節で、計算書類規則上の剰余金概念の修正をみよう。

2 計算書類規則における剰余金概念修正

平成13年6月商法改正に伴う計算書類規則改正に係わる変更内容は以下の二点であった。すなわち、①自己株式の取得・保有の規制緩和に伴う決算時に保有する自己株式の貸借対照表における表示方法の見直し、②新設の法定準備金の減少手続を利用した場合の計算書類上の取扱いの制定とである（泰田，2001，p.24）。以下、簡単にまとめておく。

イ) 自己株式の貸借対照表上の表示

自己株式に係わる論点には、自己株式の貸借対照表上の表示と自己株式処分差益の扱いがある。計算書類規則では、前者が取り上げられた。後者は、後述の商法施行規則によって定められた。

改正前の計算書類規則においては、自己株式は「流動資産の部に他の株式と区別して記載しなければならない」（第12条第1項）とされ、資産として計上するものであった。しかし、規制の

緩和により自己株式の重要性が高まることになり、その性格が改めて検討された。改正後の規則では、「自己株式は、第1項の規定にかかわらず、資本の部に別に自己株式の部を設けて、控除する形式で記載しなければならない。」（第34条第4項）とされ、資本控除の方式が採用された。なお、こうした自己株式の表示規定は商法施行規則にも引き継がれている。

ロ) 減資差益・資本準備金減資差益

改正前の計算書類規則では、資本の部は、《資本金・法定準備金・剰余金》の各部に区分され（第34条第1項）、また、「資本準備金以外の資本剰余金」という企業会計原則上の「その他の資本剰余金」は、商法上の概念ではなく、「剰余金の部」に計上されていた。しかし、平成13年6月商法改正により、減資差益が資本準備金の項目から削除され、また、法定準備金の額が資本の4分の1を超える範囲で資本準備金を取り崩すことができるようになった（第289条第2項）。これまで、払込資本の一部として扱われてきた貸方項目の扱いが変更されたわけである。これらの項目は、任意積立金や当期末処分利益と同列に扱うことはできない。そこで、改正後計算書類規則では、第35条第2項で以下のように定められた。

「第35条 略

- 2 剰余金の部又は欠損金の部には、任意積立金及び当期末処分利益又は当期末処理損失並びにその他の剰余金を記載し、任意積立金及びその他の剰余金は、その内容を示す適当な名称を付した科目に細分しなければならない。

3 略

」

以上、従来の《資本金・法定準備金・剰余金》の枠組みに立ちつつ、減資差益や資本準備金の減少差益は、配当可能額に含められ、「その他の剰余金」として処理することとされたわけである（泰田，2001，p.29）。

この改正規則では、配当規制から外された一部「払込資本」分が、計算書類規則上の「剰余金」として表示されるものとなり、Ⅲ 剰余金の表示は以下になった〔Ⅰ 資本金，Ⅱ 法定準備金（1 資本準備金・2 利益準備金），Ⅳ 再評価差額金，Ⅴ 評価差額金，Ⅵ 自己株式となる〕。

新しい剰余金の表示

Ⅲ 剰余金

- 1 任意積立金
- 2 当期末処分利益
- 3 その他の剰余金
 - ① 減資差益
 - ② 資本準備金減少差益

以上のように、昭和38年に規定された剰余金概念は修正され、後の会社法の剰余金概念へと

推移していくのである。なお、この剰余金概念を計算書類規則の「一部修正剰余金」と呼ぶことにする。

V 商法施行規則の会計基準への依拠と剰余金概念

1 企業会計基準第1号の資本の部

平成14年には、企業会計基準第1号と商法施行規則により、新たな資本の部の表示が示されることになった。本節では、まず、平成14年2月に、新たな基準設定主体である企業会計基準委員会から公表された企業会計基準第1号を参照しておきたい。

平成13年6月商法改正では、前述したように自己株式の取得・保有制限について改正があったが、取得した自己株式の処分によって生じる取得価額との差額の会計処理に関する検討をすることが必要となった。企業会計基準第1号では、企業会計原則の剰余金概念に立ちつつ、商法の新たな制度も含みながら、以下のように定められた。

「15 資本の部は、資本金、資本剰余金、利益剰余金及びその他の項目に区分する。

16 資本剰余金は、資本準備金と資本準備金以外の資本剰余金（以下「その他資本剰余金」という。）に区分する。

17 その他資本剰余金は、資本金及び資本準備金減少差益、自己株式処分差益等その内容を示す科目に区分する。

18 利益剰余金は、利益準備金、任意積立金及び当期末処分利益（又は当期末処理損失）に区分する。」

以上から、以下のことが指摘できる。

- ① 企業会計原則は昭和49年修正において《資本金・剰余金》の枠組みで、剰余金を資本準備金・利益準備金・その他の剰余金に分けていたが、この基準では設定時の資本剰余金・利益剰余金の区分になった。
- ② 「その他資本剰余金」という新しい用語は、商法の新しい制度に対応した受け皿といえるものである。従来、払込資本と考えられてきた、あるいは、考えられる項目で、資本準備金として扱われないものが生じた項目に対応したものである。配当規制から除かれているという意味では配当可能である。
- ③ 用語として類似する昭和24年以来の「その他の資本剰余金」については、この会計基準では検討の対象にはなっていない（第55項）。

2 商法施行規則の剰余金概念

商法施行規則は、平成14年3月29日に公布され、平成14年4月1日から施行された。これにより、計算書類規則などが廃止された。商法施行規則の制定に当たっては、証券取引法に基づく貸借対照表と商法に基づく貸借対照表との調和がはかられ、企業会計基準第1号に依拠した貸

借対照表の資本の部の表示が規定された。以下、関係条文を示す。

「第 69 条 資本の部は、資本金、資本剰余金及び利益剰余金の各部に区分しなければならない。

- 2 省略（土地再評価差額金の部）
- 3 省略（株式等評価差額金の部）
- 4 省略（自己株式の部）

第 70 条 資本剰余金の部には、資本準備金及びその他資本剰余金を記載し、又は記録し、その他資本剰余金は、減資差益、自己株式処分差益その他の内容を示す適当な名称を付した科目に細分しなければならない。

第 71 条 利益剰余金の部には、利益準備金及び任意積立金並びに当期末処分利益又は当期末処理損失を記載し、又は記録し、任意積立金は、その内容を示す適当な名称を付した科目に細分しなければならない。

- 2 省略

」

以下、資本の部を示す⁴⁾。

資本の部

- I 資本金
- II 資本剰余金
 - 1 資本準備金
 - 2 その他資本剰余金
 - ① 減資差益
 - ② 自己株式処分差益
- III 利益剰余金
 - 1 利益準備金
 - 2 任意積立金
 - 3 当期末処分利益
- IV 土地再評価差額金
- V 株式等評価差額金
- VI 自己株式

以上のように、商法施行規則では、計算書類規則における剰余金概念は姿を消し、企業会計基準に依拠することで企業会計原則由来の剰余金概念が組み込まれたことになる。

4) 平成 15 年の改正では、「減資差益」は「資本金及び資本準備金減少差益」に変更された（第 89 条）。なお、資本の部の変遷については、中村芳夫監修『Q&A 商法施行規則』を参照のこと。

Ⅵ 会社計算規則・会社法と剰余金概念

1 企業会計基準第5号・会社計算規則における剰余金概念

会社法が平成17年6月に成立し、その施行に先立って同年12月に企業会計基準第5号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」(以下、企業会計基準第5号)が公表された。企業会計基準第5号では、以下のように資本の部が純資産の部に変更されるなど変更がみられるが、剰余金に関しては基本的な変更はない。以下、第4項～6項を示しておく。

「4 貸借対照表は、資産の部、負債の部及び純資産の部に区分し、純資産の部は、株主資本と株主資本以外の各項目(第7項参照)に区分する。

5 株主資本は、資本金、資本剰余金及び利益剰余金に区分する。

6 個別貸借対照表上、資本剰余金及び利益剰余金は、さらに次の区分とする。

(1) 資本剰余金は、資本準備金及び資本準備金以外の資本剰余金(以下「その他資本剰余金」という。)に区分する。

(2) 利益剰余金は、利益準備金及び利益準備金以外の利益剰余金(「その他利益剰余金」という。)に区分し、その他利益剰余金のうち、任意積立金のように、株主総会又は取締役会の決議に基づき設定される項目については、その内容を示す科目をもって表示し、それ以外については繰越利益剰余金にて表示する。」

資本の部にかえて純資産の部になったが、この点は次のように説明されている。資本という語は、「一般に、財務諸表を報告する主体の所有者(株式会社の場合には株主)に帰属するものと理解されており」(第18項)、「資本は報告主体の所有者に帰属するもの、負債は返済義務のあるものとそれぞれ明確にした上で貸借対照表の貸方項目を区分する場合、資本や負債に該当しない項目が生ずることがある。」(第20項)こうした理由から、純資産の部が設けられたわけである。

純資産の中核にある株主に帰属する分は株主資本として示されるが、本ノートに係わるのはこの部分である。株主資本は、従来通り、資本金・資本剰余金・利益剰余金に区分される。すなわち、《資本金・剰余金》という枠組みはこれまで通りである。なお、利益剰余金については企業会計基準第1号の3区分から、2区分に変更されている。かくて、その他資本剰余金とその他利益剰余金の合計という会社法上の「剰余金」概念との結びつけがはかられている。

さて、会社法の施行に係わり、平成18年2月に新たな法務省令(会社計算規則)が公布された。会社計算規則は、貸借対照表の表示について、前述の企業会計基準第5号に依拠して規定している。第108条において、資本の部にかえて純資産の部として定められている。

2 会社法と剰余金概念

会社法のもとでは、従来の配当可能利益またはその処分という概念に代わって、剰余金、分配可能額、剰余金の配当および剰余金の処分という概念が用いられている（前田，2009，p.615）。会社法において導入された剰余金概念とは、貸借対照表の株主資本に含まれる「その他資本剰余金」と「その他利益剰余金」の合計額である。すなわち、「最終事業年度の末日におけるその他資本剰余金とその他利益剰余金の合計額（446条1号）を基準とし、当期の期中に、当該合計額を直接増加又は減少させる要因があった場合に、その増加又は減少を反映させた額をもって、剰余金の額とする（446条2-7号）。」（岩崎，2005，p.89）ものである。会社計算規則（商法施行規則も同様）では、企業会計原則由来の《資本金・剰余金》という枠組みの用語法が採用されており、会社法も同様に、その他資本剰余金とその他利益剰余金という企業会計基準由来の用語に依拠している。両用語は、企業会計原則にはないものであるが、《資本金・剰余金》という枠組みは変わらず、剰余金概念は引き継いでいる。しかし、企業会計原則・企業会計基準の剰余金の一部で構成されている点では、会計基準の剰余金自体ではない。その点、用語の不整合がみられる。会社法上の剰余金は、その構成内容からみれば、計算書類規則の「一部修正剰余金」概念といえ、計算書類規則の《資本金・法定準備金・剰余金》の系譜にあるともいえる。なお、計算書類規則上の剰余金は期末貸借対照表上に係わるものであるが、会社法の剰余金概念はその後の変動も含む概念であって、相違はあるが。

次に、剰余金の配当についてみる。会社法においては、株式会社が株主に対して行う配当は「剰余金の配当」と呼ばれる。それまでの商法では、「株主に行う配当は『利益ノ配当』と呼ばれていたが、その原資は利益に限られておらず、配当を行うことによってその他資本剰余金が減少する場合があるので、これを剰余金の配当と呼ぶこととしたものである。」（岩崎，2005，p.89）と、当時の法務省関係者は指摘している。確かに、一部払込資本の払戻しが含まれている以上、「利益の配当」という表現も問題がある。しかし、剰余金の配当と表現をかえることで解決するわけではない。従来の「配当」とは異なる意味の用語使用法が打ち出されたわけである。こうした“剰余金の配当”という用語の造語が行われえたのは、利益性と資本性という根本的に異なる対象が剰余金という語で括られるという剰余金概念の存在があったことも影響していると思われる。

会社法では、剰余金とともに分配可能額が規定される。これは、「会社法第446条の規定により随時計算される剰余金の額をスタートにして、株式会社の財産の株主と債権者との利害調整のための数値とするために必要な加減を行った数値である（会社法461条2項）。」（岩崎，2005，p.91）剰余金は、分配可能額の算定基礎となる関係にある。なお、本ノートでは、分配可能額の算出過程については取り上げない。

V むすび

以上、戦後日本の会計基準及び会計法規における剰余金概念の歩みをみてきた。企業会計原則の剰余金概念は企業会計基準に引き継がれ、また、会計法規において定着する方向にあるようにもみえる。しかし、これまでの経過にみられるように、会計基準と会計法規の間で複雑な歩みを続けたともいえる。こうした複雑な用語使用法や“その他資本剰余金の配当”といった表現をみると、やはり問題は残されているように思われる。

また、利益の配当から剰余金の配当へと変更されたが、果たして、配当の意義をそのように拡大してよいのであろうか。歴史的に引き継がれてきたことばの体系については慎重な配慮が必要であるように思う。そこでの用語使用法が、さまざまな分野にどのような影響を及ぼすか、言い換えると、ことばの秩序と整合性を維持しつつ定着するのか、あるいは、不整合性による思考の不明確性をもたらすのか、慎重にみなければならない。大野晋氏は、「人間は言語に無意識のうちに整合性を求めています。」(大野, 2002, p.166)と言語の体系性について語っていたが、言語の整合性を尊重しない限り、長期的にはことばの粗雑化と制度の劣化が進むと思われる。

“その他資本剰余金の配当”という表現は、企業会計原則由来の「剰余金」概念と商法由来の「配当」とが結合することによってもたらされたといえる。まずは、企業会計原則の《資本金・剰余金》について、新たな枠組みの提起がなされなければならない。

最後に、Iで指摘した問題関心のうち第一と第二について簡単に触れてまとめとしたい。

第一の問題については、ある知識領域で、他の先行していると考えられる国から一定の知識を受け入れる時、その時代の固有の問題を引き継ぐ危険があるということである。アメリカ会社会計史において、surplus 概念の使用は、ある時期には一定の役割を果たしたと考えられる。しかし、払込資本対留保利益という構図で、多様な会計対象を表現するには適切な用語とはいえないと考える。

第二の問題については、隣接領域の知識がそれぞれ大きな係わりを持つとき、他領域の知識を尊重するとともに、他方で、主体的な吟味がなされなければならないということである。商法(会社法)上の準備金という用語は、資本金に準ずる、あるいは経営不振時に備えるという意味としてみると一般に分かりやすいものであろう。また、獲得された利益を源泉とする剰余(配当性)という意味で計算書類規則制定時の剰余金概念も同様である。他方で、佐土井滋氏の発言にあったように、「資本金以外の部分」を意味する剰余金概念は一般の人々に分かりやすいものではない。この剰余金概念に立った二分類で、資本と利益の区別することの意義は少ないと考える。重なり合う知識領域では、相互に深い理解が求められているといえる。

主な参考文献

新井清光(1982)「資本と利益の区別の原則」『早稲田商学』297号〔同(1985)『企業会計原則論』森

山書店]。

飯野利夫（1974）「計算書類規則と財務諸表規則の調整」（上・下）『商事法務』685号，686号。

岩崎友彦（2005）「第5 株式会社の計算」『週刊 経営財務』No. 2749, pp. 81-93。

上田明信（1963）「逐条解説 株式会社の貸借対照表及び損益計算書に関する規則」『商事法務研究』No. 279（臨時増刊号）。

大野晋（2002）『日本語の教室』岩波新書。

尾崎安央（2002）「配当可能利益の変容」『企業会計』Vol. 53, No. 7, pp. 36-43。

佐藤孝一（1950 a）「『剰余金』の意義と分類」『企業会計』第2巻第6号，pp. 2-9。

佐藤孝一（1950 b）『剰余金の研究』〔第十章「『剰余金』なる名称の廃止論」〕中央経済社。

中村芳夫監修 横尾賢一郎・小畑良晴・正木義久・魚住康博（2003）『Q&A 商法施行規則』新日本法規出版。

日本公認会計士協会東京支部編（1963）『改正商法による新しい決算 ―計算書類規則，財務諸表規則および税法の関連』中央経済社。

林 健二（1950）「剰余金の計算」『国民経済雑誌』第81巻第3号，pp. 1-18。

前田 庸（2009）『会社法入門 第12版』有斐閣。

矢沢 惇（1952）「企業会計諸規則の調整に関する問題（五・完）」『商事法務』No. 772〔同（1981）『企業会計法の理論』有斐閣〕。

泰田啓太（2001）「金庫株の解禁等に伴う計算書類規則・参考書類規則の改正」『商事法務』No. 1607, pp. 24-30。

渡辺和夫（1989）「剰余金概念の再検討」『商学討究』第48巻第4号，pp. 43-58〔同（2007）『財務会計変遷論』同文館出版，第6章「剰余金会計の変遷」〕。

研究会（矢沢惇・江村稔・味村治・佐土井滋）（1963）「株式会社の貸借対照表及び損益計算書に関する規則の研究」『商事法務研究』No. 294, pp. 2-17, p. 42。

座談会（齊藤静樹・神田秀樹・逆瀬重郎・小賀坂敦／司会：西川郁生）・企業会計基準委員会（2002）「『自己株式及び法定準備金の取崩等に関する会計基準』等について」『企業会計』Vol. 54, No. 6, pp. 62-80。